

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES: DESDE LA DEMOCRACIA HASTA SU REGULACIÓN ACTUAL, MARCADA POR LA INFLUENCIA DE LA DOCTRINA DEL TJUE



JUAN DE DIOS REYES RASCÓN

TUTOR: ANTONIO CUBERO TRUYO



Artículo 31 CE

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

ÍNDICE

RESUMEN	5
OBJETIVOS Y METODOLOGÍA	6
PARTE I LA REGULACIÓN DEL IRNR DESDE LOS INICIOS DE LA DEMOCRACIA	8
I PRIMERA ETAPA: DESDE EL INICIO DE LA DEMOCRACIA HASTA LA ENTRADA DE ESPAÑA EN LA UE	8
A) LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	8
B) LEY 5/1983, DE 29 DE JUNIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA PRESUPUESTARIA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA.....	9
II SEGUNDA ETAPA: DESDE LA ESPAÑA COMO MIEMBRO DE LA CEE (UE) HASTA 1998.....	11
A) LEY18/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LEY 41/1998, DE 9 DE DICIEMBRE SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES Y NORMAS TRIBUTARIAS	11
PARTE II REGULACIÓN VIGENTE:	12
I TRATAMIENTO ACTUAL DEL IRNR	12
II CONCEPTOS ESENCIALES	12
a) No residentes	12
b) Establecimiento permanente:.....	13
A) POR MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	14
B) SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	16
PARTE III: LA INFLUENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN LA NORMATIVA ESTATAL SOBRE IRNR.....	18
I INTRODUCCIÓN	18
II PRIMACÍA DEL DERECHO DE LA UE	18
III REFORMAS DE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA POR INTERVENCIÓN DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE	21
a) Por discriminación indirecta por razón de nacionalidad	22
b) Por lesión e impedimento del cumplimiento pleno del principio de libre circulación de personas, servicios y capitales.....	25
c) Consecuencias de las sentencias dictadas por el TJUE	27

d) ¿Se ha cumplido plenamente lo indicado por el TFUE y en los términos indicados?	32
d) Resumen	35
CONCLUSIONES.....	36
BIBLIOGRAFÍA	38

RESUMEN

Mientras en el mundo actual aparece un evidente recelo hacia los extranjeros, por parte de cierto sector de la sociedad, incluida la ciudadanía europea, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (a partir de ahora TJUE) se afana por conseguir un equilibrio e igualdad entre los distintos ciudadanos de la Unión Europea (a partir de ahora UE) en el disfrute de sus derechos y libertades.

Este es el motivo de decantarnos por la temática sobre la que versa este trabajo, es decir, cómo el Derecho de la UE influye en la normativa interna de los Estados miembros, en este caso con respecto a España, normalmente para igualar en derechos a residentes del Estado miembro en cuestión y los residentes del resto de Estados miembros.

Como sería muy extensa la temática donde la normativa de la UE afecta o influye sobre la normativa interna de un Estado miembro, hemos decidido profundizar sobre este tema en el ámbito concreto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en lo sucesivo, IRNR), muy influenciado en ciertos aspectos por la jurisprudencia del TJUE.

Este trabajo consta o está dividido en tres partes, la primera dedicada a la regulación del IRNR desde los inicios de la democracia, una segunda donde se explica el tratamiento y funcionamiento vigente de dicho impuesto y por último una tercera en la que se analiza la influencia de la jurisprudencia del TJUE sobre la normativa nacional del IRNR.

Con respecto a la primera parte, creemos que, para poder entender el impuesto, antes de afrontar su normativa actual, es conveniente analizar su evolución desde la entrada de la democracia. Además, como suele decirse y estamos de acuerdo, pensamos que para mejorar el futuro y entender el presente hay que conocer el pasado.

En la segunda parte hemos analizado y explicado el funcionamiento actual del IRNR, mediante la descomposición de los puntos más importantes, del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (a partir de ahora TR).

Para terminar, en la última parte y la más importante puesto que es el objetivo esencial de este trabajo, se tratará de reflejar de la mejor forma posible tras el estudio de sentencias y publicaciones de distintos autores, cómo la jurisprudencia del TJUE ha influido sobre la normativa estatal que regula el IRNR, fundamentalmente por ser contrarios distintos aspectos de dicha legislación a la normativa de la UE.

OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

El objetivo principal de este trabajo no es otro que examinar los cambios sufridos en la regulación interna española del IRNR desde la adhesión de España a la UE, adhesión que ha hecho perder cierta soberanía a la primera en favor de la segunda, de manera que en muchas materias la normativa interna no puede desarrollarse libremente, sino que ha de estar pendiente o en consonancia con lo establecido por el Derecho de la UE. Esa cesión de soberanía se aprecia perfectamente en la materia sobre la que versa este trabajo, el IRNR, pues ha sido el Derecho de la Unión Europea, con el apoyo decisivo de la jurisprudencia del TJUE, el que ha ido determinando cómo se deben regular numerosos aspectos de este impuesto directo.

Otro de los objetivos del trabajo es observar si el legislador español a la hora de realizar su actividad de legislar tiene suficientemente en cuenta la normativa europea, cuál es su voluntad a la hora de interpretar dicha normativa, así como si tiene la capacidad suficiente para saber interpretarla. Este objetivo es clave para entender por qué actualmente se están dando demasiadas situaciones, ya no solo en el ámbito fiscal sino en muchas otras materias, donde el TJUE mediante sus sentencias indica que ciertos aspectos de una normativa interna que regula una cuestión determinada es contraria al Derecho de la Unión Europea.

Respecto a nuestra alusión a la voluntad del legislador, nos referimos a que aun conociendo lo que el TJUE ha querido decir en una sentencia determinada, en vez de aplicarlo de forma literal, con frecuencia se aplica con las variaciones mínimas para salir del paso; o bien se tarda demasiado en aplicar el contenido de las sentencias a nuestra normativa y se deja demasiado tiempo en vigor una norma que ha quedado patente que es contraria a la normativa de la UE.

Para conseguir dichos objetivos hemos tenido que analizar varios textos legislativos tanto vigentes como derogados, para ver, estudiar y luego reflejar los cambios producidos a lo largo del tiempo. Dichos textos legislativos son la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, Ley 18/1991, de 6 de junio, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, todas ellas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre el IRNR, Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (algunas de sus modificaciones), así como el reglamento que desarrolla dicho texto refundido.

Por supuesto, también hemos tenido que estudiar un gran número de sentencias del TJUE, primero para saber cuál es la interpretación de éste sobre la normativa europea en determinados aspectos del IRNR, así como para ver como esta ha influido o no, en los cambios producidos en nuestra normativa interna que regula dicho impuesto (son las sentencias de los asuntos Schumacker, Asscher, Gerritse, Gielen, Cojnin...).

Para forjar el aspecto crítico hemos tenido que estudiar distintos trabajos de determinados autores que analizan la materia sobre la que versa este trabajo, reflejado

en manuales, artículos doctrinales e incluso tesis doctorales (autores como Cubero Truyo con sus innumerables trabajos y artículos sobre el IRNR, Fernando Pérez Royo con su capítulo del manual dedicado al IRNR, Castillo Solsona con su tesis doctoral o Añón Calvete, entre otros).

En definitiva, se ha empleado en la elaboración de este trabajo una metodología jurídica clásica, en la que se ha combinado el análisis de la legislación, de la jurisprudencia y de la bibliografía científica, para extraer las conclusiones adecuadas sobre el objeto de estudio.

PARTE I LA REGULACIÓN DEL IRNR DESDE LOS INICIOS DE LA DEMOCRACIA

I PRIMERA ETAPA: DESDE EL INICIO DE LA DEMOCRACIA HASTA LA ENTRADA DE ESPAÑA EN LA UE

A) LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La Ley 44/1978 de 8 de septiembre de 1978 deroga la ley de 11 de junio de 1964¹. Es publicada con unos meses de adelanto con respecto a la Constitución española (a partir de ahora CE) en la que se adopta por primera vez el nombre vigente de IRPF² y mantiene la separación entre Obligación real y personal.

El criterio establecido para las personas sujetas a la obligación personal es que obtengan rentas tanto en España como fuera y que tengan su domicilio o residencia habitual en territorio español salvo los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad, habida cuenta de la naturaleza de los impuestos extranjeros y no de su denominación que estaría sujetos a la obligación real cuyo criterio determinado es, las personas que no tienen domicilio o residencia en España y obtenga rentas en dicho país.

Con respecto al criterio de residencia presenta una novedad en cuanto a su definición y es que ya aparecen el número de días que hay vigente actualmente de 183³.

Dentro del concepto de sujetos pasivos de forma conjunta y solidaria se incluyen todos los miembros que conformen una unidad familiar, es decir, que cuando una persona sujeta a un a obligación real de contribuir forma parte de una unidad familiar dichos miembros quedarán de forma conjunta y solidaria sujetos al impuesto⁴.

Se establece por primera vez y aún vigente en la actualidad la obligación por parte de las personas sujetas a la obligación real, es decir, no residentes, la elección y

¹ **Ley 44/1978 sobre el IRPF. Disposición final segunda.**

Quedan derogadas, a partir de uno de enero de mil novecientos setenta y nueve, todas las normas legales y reglamentarias que regulan los impuestos a que se refiere el apartado uno, a), de la disposición transitoria primera.

Sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria segunda, no serán de aplicación al impuesto regulado por esta Ley las normas legales y reglamentarias que regulan los impuestos a que se refiere el apartado uno, b), de la disposición transitoria primera

² **Ley 44/1978 sobre el IRPF. Artículo primero.**

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal, que grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurran en éstos.

³ **Ley 44/1978 sobre el IRPF. Artículo sexto.**

Uno. Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en el territorio español.

⁴ **Ley 44/1978 sobre el IRPF. Artículo quinto.**

Uno. A los efectos previstos en el apartado dos del artículo anterior, constituyen modalidades de unidad familiar:

Primera. La integrada por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores legítimos, legitimados, naturales, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

Segunda. En los casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, la formada por el cónyuge y los hijos que, teniendo cualquiera de las condiciones a que se refiere el número anterior, estén confiados a su cuidado.

establecimiento de un representante que entable las relaciones oportunas sobre este impuesto con la Administración Pública competente⁵.

Con respecto a las deducciones los no residentes solo puede deducirse parte de los gastos⁶ que los residentes pueden deducirse, como establece el último párrafo del artículo 29⁷.

B) LEY 5/1983, DE 29 DE JUNIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA PRESUPUESTARIA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA

Lo más novedoso que introdujo la ley 5/1983 de 29 de junio, con respecto a lo que hoy denominamos IRNR, es el establecimiento de dos formas diferentes de tributar por la obligación real de contribuir.

Por un lado, cuando las rentas se obtienen por no residentes en territorio español mediante establecimiento permanente en dicho territorio y, por otro lado, las rentas obtenidas por no residentes en territorio español sin mediación de establecimiento permanente⁸ en dicho territorio.

Dentro del apartado de normas tributarias de dicha ley se encuentra regulado por primera vez la forma de tributar por obligación real sin mediación de establecimiento permanente. Ya en el Reglamento del IRPF de 1981 que se aprobó por la necesidad que había de desarrollar la ley de 1978 anteriormente vista; para regular ciertas situaciones que no abordaba en su totalidad la propia ley, se contemplaba la modalidad de tributar por obligación real mediante establecimiento permanente pues expresamente indicaba en su precepto 19 lo siguiente " (...) *se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español.*

⁵ **Ley 44/1978 sobre el IRPF. Artículo once.**

Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a designar una persona física o jurídica con domicilio en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto

⁶ **Ley 44/1978 sobre el IRPF. Artículo 29. f, segundo.**

Las personas sujetas a obligación real solo pueden deducirse: La adquisición de valores públicos o privados de renta fija o variable con cotización calificada en Bolsa, siempre que estos valores permanezcan en el patrimonio del adquirente durante un mínimo de tres años a partir de la fecha de la adquisición. El importe de esta Inversión no podrá exceder del veinticinco por ciento de la base imponible.

h) El quince por ciento de las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos, clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

i) El importe de las retenciones previstas en el artículo treinta y seis de esta Ley.

⁷ A los contribuyentes por obligación real no les serán de aplicación las deducciones contenidas en este artículo, salvo las previstas en el número dos) de la letra f) y las letras h) e i) del mismo

⁸ **Ley 44/1978 sobre el IRPF. Artículo séptimo.**

Se considerarán, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los siguientes:

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una Sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, o cuando posean minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales o artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.

b) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español.

c) Los rendimientos de los inmuebles situados en España o de los derechos establecidos sobre los mismos.

d) Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por Sociedades residentes en España, o por Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, de dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España.

e) Los incrementos de patrimonio derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España

a) Los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole obtenidos por un establecimiento permanente situado en territorio español perteneciente a una persona física.

h) cuando se trate de sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España la parte del rendimiento total equivalente a la proporción en que se encuentre el capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto al capital fiscal mundial de dicha sociedad"

Por lo tanto, atendiendo a lo anteriormente dicho la forma de tributar por obligación real mediante establecimiento permanente se regulaba en la Ley de 1978 y en el reglamento del IRPF de 1981, mientras que la otra forma de tributar por obligación real se regulaba por esta ley de 1983, salvo los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes en territorio español que se regulaban de igual forma que los de la obligación personal en la ley de 1978.

Con la aparición de las rentas obtenidas por no residentes sin operar en establecimiento permanente se establece que el sujeto pasivo tribute de forma separada por el devengo total o parcial de cada uno de los rendimientos mediante el representante o en defecto el pagador, lo que da lugar a una forma distinta de obtener la base imponible, es decir, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente.

Con respecto a las deducciones no hay diferencias con lo indicado anteriormente en la ley de 1978, aplicado tanto a los no residentes que obtengan rentas en territorio español mediante establecimiento permanente como para los que operan sin este. Por lo que todavía sigue un diferente trato en este aspecto entre residentes y no residentes. Hago mención a esto último pues será una parte importante sobre la que versará la parte III de este trabajo.

Aunque pocos años después con la aprobación de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, se dio fin a esta igualdad de aplicación de los gastos deducibles entre estas dos formas de tributar por la obligación real, determinando que los no residentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente no se podían deducir ningún gasto (art. 44 de la ley de 1986). Incrementando aun si cabe más la diferenciación antes comentada, y ya no solo entre residentes y no residentes sino que también entre las dos formas de tributar por la obligación real " *En general, las deducciones contempladas en este artículo no serán de aplicación a los contribuyentes por obligación real, excepto cuando obtengan rendimientos por medio de establecimiento permanente en España, en cuyo caso les serán de aplicación las previstas en el apartado tres de la letra F) y en el apartado cuatro de la letra G) de este artículo*". art. 44 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987. BOE de 24 de diciembre de 1986.

II SEGUNDA ETAPA: DESDE LA ESPAÑA COMO MIEMBRO DE LA CEE (UE) HASTA 1998

A) LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LEY 41/1998, DE 9 DE DICIEMBRE SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES Y NORMAS TRIBUTARIAS

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde está incluida también la regulación de las personas sujetas a la tributación por obligación real, se elabora y se aprueba no para cambiar radicalmente el impuesto, pues ni la sociedad, ni la doctrina, ni las necesidades presupuestarias permiten un salto de tan envergadura, sino para adaptar un Impuesto a las necesidades que el tiempo, los cambios sociales y el entorno internacional imponen.

En lo relativo a la obligación real de contribuir regulada en el Capítulo 3.º del Título Tercero de dicha ley, debe destacarse el nuevo tratamiento dado a los intereses e incrementos de patrimonio resultantes de bienes muebles cuya titularidad se ostenta por no residentes, en un horizonte comunitario de libre circulación de capitales como así lo indica la exposición de motivos de la propia ley

Además, esta ley ya incorpora a la ley del impuesto de no residentes la regulación del IRNR sin mediación de establecimiento permanente, que como hemos visto anteriormente se regulaba en dos normativas distintas, es más, prácticamente todo el capítulo sobre la obligación real se refiere a esta modalidad de tributar por el IRNR.

Después de analizarla, lo más interesante de esta Ley, puesto que su contenido, excepto por las variaciones que la propia jurisprudencia introduce en esta para que no sea contraria a la UE y que al final dan lugar a la siguiente ley que voy a comentar, y que van a ser tratadas ambas en la tercera parte de este trabajo, todo lo demás es parecido a lo ya visto o se va a explicar con más detenimiento en la Ley vigente.

En el párrafo anterior ya he adelantado el porqué de comentar ambas leyes en un solo apartado. Esto es porque la aprobación de la Ley de 1991 del IRNR ocasiona que la propia UE intervenga indicándole a España que ha de hacer ciertas reformas para que determinados preceptos no sean contrarios a la normativa comunitaria. Dicha intervención da lugar a la Ley de 1998 del IRPF, que además de adaptar dichos preceptos para que sean acordes a la normativa europea del momento presenta una novedad no vista hasta el momento, (puesto que lo expresado hasta ahora, siempre el IRNR con la denominación de obligación real venía regulado en la misma normativa que el IRPF con la denominación de obligación personal), se contempla una regulación específica del IRNR, ya que toda la Ley de 1998 regula dicho impuesto en su dos modalidades. Ahora bien, debido a la similitud en ciertas cosas de ambos impuestos, por eso la historia los ha regulado en una misma normativa, hace que en esta ley haya muchas remisiones a la propia Ley del IRPF, así como a la Ley del IS para determinadas entidades.

PARTE II REGULACIÓN VIGENTE:

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

I TRATAMIENTO ACTUAL DEL IRNR

El IRNR es un impuesto directo, porque grava la renta obtenida por personas o entidades no residentes en territorio español⁹ por lo que se aplica en dicho territorio con algunas especificaciones que se producen en los territorios forales¹⁰ así como en Ceuta y Melilla y las Islas Canarias¹¹.

El propio IRNR desde la ley de 1983 indicada anteriormente, está dividido en dos formas de gestionarlo dependiendo de la situación en la que se encuentre el no residente sujeto al mismo, dichas situaciones son personas que obtengan rentas en territorio español con mediación de establecimiento permanente y personas que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente. Por lo que para una más clara exposición voy a explicar y analizar cada una de esas dos formas por separado .

II CONCEPTOS ESENCIALES

Antes de proceder a profundizar sobre la materia creo que es imprescindible aclarar determinados conceptos que son fundamentales para el entendimiento del impuesto y que alguno se ha podido vislumbrar a lo largo del trabajo realizado hasta el momento, pero adecuándose al momento histórico de la ley explicada.

Dichos conceptos esenciales son establecimiento permanente y personas no residentes.

a) No residentes

Son personas físicas o jurídicas que no tienen residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que para profundizar más sobre la materia hay que definir el concepto contrario, que en este caso sería residentes, que son las personas físicas y jurídicas que tienen su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, en España.

⁹ **Ley del IRNE vigente. Artículo 2.1.** Este impuesto se aplicará en todo el territorio español. El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que, con arreglo al derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales

¹⁰ **Ley del IRNE vigente. Artículo 2.3.** Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

¹¹ **Ley del IRNE vigente. Artículo 2.4.** En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en esta Ley.

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 8 a 10 de la LIRPF y en el artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 que regula el TRLIS. Esto supone que la sujeción al IRNR se determina en un sentido negativo, es decir, solo si un sujeto o entidad no es considerado contribuyente a efectos del IRPF o sujeto pasivo del IS podrá quedar sujeto al IRNR, adquiriendo la condición de contribuyente por este último impuesto

Una vez vislumbrado lo anterior solo nos falta determinar que se considera habitual y para ello vamos a acudir a lo que nos indica el art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tienen residencia habitual en territorio español:

1. Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose también las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país¹² y excluyendo las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.
2. Que de forma directa o indirecta radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos¹³.
3. Se dará por supuesto, siempre y cuando no se indique otra cosa (presunción iuris tantum), cuando el cónyuge y los hijos menores que dependan de él tengan residencia habitual en territorio español¹⁴.

Por lo tanto, no tienen residencia habitual en territorio español, aquellos que no permanezcan más de 183 días en dicho territorio, que obtenga rentas en dicho territorio y su núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos radique en otro, y cuando atendiendo a lo anterior expuesto ni su cónyuge, ni los hijos menores de edad que dependan de él tengan residencia habitual en territorio español.

b) Establecimiento permanente:

Para definir establecimiento permanente hemos de irnos a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del impuesto de sociedades, concretamente a los párrafos 2º y 3º del art.

¹² Por ejemplo, en el caso que una jugadora de bádminton profesional de nacionalidad española acredite su residencia en Suiza. si en un mismo ejercicio, disputa distintos torneos, 70 días en China, 30 días en Francia, 30 días en Corea de Sur, 30 días en Japón, 30 días en Corea del Norte y otros 30 días en la India. Al no poder acreditar su permanencia en Suiza (Paraíso fiscal), será por tanto considerado residente en España y por lo tanto tributará en este país por el IRPF, no pudiendo por exclusión tributar por el IRNR.

¹³ Un trabajador residente en España es enviado por su empresa a Francia para realizar un curso de formación sobre la normativa de la UE. El curso se desarrolla entre los meses de febrero y octubre. En este caso al igual que el anterior también será considerado residente en España, ya que el núcleo de sus intereses económicos permanece en territorio español, que es donde tiene su empleo. Por lo tanto, tributará en este país por el IRPF, no pudiendo por exclusión tributar por el IRNR

¹⁴ Una persona casada tiene una hija de 16 años, que vive con los padres y no tiene ingresos propios. La familia reside en Sevilla, pero durante este año el marido ha sido enviado por su empresa a otro país que no es paraíso fiscal, durante 8 meses para el desarrollo de un proyecto. En este caso la mujer y su hija tienen su residencia habitual en España y por lo tanto también el marido, por esa presunción iuris tantum la cual podría quedar sin efecto por el marido si pudiera acreditar su residencia en el país en el que está realizando el proyecto

45.1.a (o al 13.1 de la ley del IRNR) *"Se entenderá que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

A continuación, en el siguiente párrafo indica expresamente que constituye un establecimiento permanente *"las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses¹⁵.*

Se determina por tanto dos situaciones distintas (una que el contribuyente disponga de instalaciones o lugares de trabajo en territorio español y dos que actúe en el establecimiento permanente por medio de un agente en nombre del contribuyente), que no han de ser acumulativas, para que estemos hablando de establecimiento permanente, con que se dé una es suficiente.

Aunque el establecimiento permanente es clave para entender el IRNR, por eso entiendo que es necesario introducir su definición en este trabajo, no determina la sujeción o no al impuesto pues esto lo determinan otros dos conceptos como son las rentas obtenidas en territorio español y no residentes, es decir, las rentas obtenidas en territorio español (esto se explicará más adelante) y concretamente por no residentes.

Ahora bien, aunque no es un criterio para determinar la sujeción o no al impuesto si establece la forma de tributar, pues como hemos dicho anteriormente se dividen en dos formas, por mediación de establecimiento permanente y sin mediación de establecimiento permanente, por eso vamos a explicar el tratamiento del impuesto de forma separada.

A) POR MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Vamos a comenzar a analizar el funcionamiento vigente del IRNR en la situación que se produce el hecho imponible mediante establecimiento permanente, es decir, cuando un no residente obtiene rentas en territorio español mediante establecimiento permanente.

El contribuyente en este caso sería la persona física o jurídica no residente en territorio español que obtenga rentas en dicho territorio salvo que esté sujeto al IRPF, al IS o al impuesto de sucesiones y donaciones., en su caso.

¹⁵ Una entidad residente en China es propietaria de una cantera en España, por lo que la entidad no residente en España opera mediante establecimiento permanente, ya que tiene en España una cantera, indicada expresamente por la legislación como establecimiento permanente.

También serán contribuyentes aquellas entidades que se constituyen en el extranjero, pero su naturaleza jurídica es similar a las constituidas en territorio español, son las denominadas entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

Al comienzo de este apartado ya hemos anticipado cuando se produce el hecho imponible en esta situación según establece el art. 12 del TRLRNR, es decir, rentas obtenidas por no residentes, en territorio español mediante establecimiento permanente, es decir, cuando el contribuyente disponga de instalaciones o lugares de trabajo o actúe en dicho establecimiento por mediación de un agente en su nombre. Según dicho precepto estas rentas entre las que no se encuentran las que estén sujetas al impuesto de sucesiones y donaciones¹⁶, pueden ser dinerarias o en especie.

Puede darse el caso que un contribuyente disponga de varios establecimientos permanentes en territorio español. En esta situación la duda que se suscita es que, si todos ellos pueden formar un solo establecimiento permanente o por el contrario cada uno de ellos conforman un establecimiento permanente diferente. La verdad es que el TR lo deja claro en el precepto 17.1 indicando una serie de circunstancias o supuestos tasados¹⁷ que en el caso de darse se consideraran establecimientos permanentes diferentes, y en el caso de no darse todos ellos forman un establecimiento permanente. Son diversas las rentas imputables a un establecimiento permanente concretamente tres como determina el TR en su precepto 16, y éstas son.

- Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.

En este sentido hemos de entender por actividad económica lo indicado en la Ley del IRPF¹⁸, pues como hemos dicho anteriormente el TR nos deriva en multitud de ocasiones tanto a la Ley del IRPF como a la Ley del IS, según el caso.

Dicha definición viene establecida en el art. 27 e indica que las actividades económicas *son las que provienen del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, cuando supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de

¹⁶ Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR. Artículo 12.

³ No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁷ Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR. Artículo 17.

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que realicen actividades claramente diferenciables.

b) Que la gestión de éstas se lleve de modo separado

¹⁸ PÉREZ ROYO, F. "El Impuesto sobre la Renta de no Residentes", en PÉREZ ROYO, F. *Curso De Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Derecho - Biblioteca Universitaria, 8 de noviembre de 2016, págs 539-577.

artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

- Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.

Según el TR son aquellos, vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto, cuando son transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafección, excepto los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad cuando éste el establecimiento permanente no sea una sucursal registrada en el Registro mercantil, siempre y cuando dichos activos se reflejen en los estados contables del establecimiento permanente y que puedan considerarse dicho establecimiento, sociedades dominantes de forma que disponga, para dirigir y gestionar esas participaciones de la correspondiente organización de medios materiales y personales¹⁹.

- Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

B) SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El hecho imponible en esta situación se produce con la obtención de rentas en territorio español por no residentes que operan sin establecimiento permanente, por lo que podemos decir que el contribuyente sujeto a esta forma de tributar por obligación es la persona física o jurídica no residente en territorio español que obtenga rentas en dicho territorio sin mediación de establecimiento permanente, salvo que esté sujeto al IRPF, al IS o al impuesto de sucesiones y donaciones., en su caso.

Esta forma de tributar por obligación real presenta determinadas diferencias con respecto a la forma anteriormente vista, es decir, con mediación de establecimiento permanente. Ya que se establece que el sujeto pasivo tribute de forma separada por el devengo total o parcial de cada uno de los rendimientos mediante el representante o en su defecto el pagador, lo que da lugar a una forma distinta de obtener la base imponible, es decir, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente²⁰.

Lo cual, diferencia radicalmente a esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general.

¹⁹ Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 188, de 05/08/2004

²⁰ Exposición de motivos de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. «BOE» núm. 295, de 10 de diciembre de 1998

de los impuestos sobre la renta.

Mientras que en la modalidad de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente la base imponible se calcula mediante lo indicado en la Ley del IS, la modalidad que a continuación explicamos, es decir, sin mediación de establecimiento permanente, se calcula con lo establecido en la Ley del IRPF²¹, pero sin poderse aplicar los porcentajes multiplicadores ni las reducciones establecidas por dicha normativa (esto será visto, comentado y ampliado en la parte III).

Las rentas imputables a esta modalidad de tributar por el IRNR vienen determinadas en el art. 13 del TR y son rentas de actividades económicas, rendimientos del trabajo, mobiliarios, inmobiliarios y las ganancias patrimoniales, todo ello realizado en territorio español.

Las rentas de actividades económicas sujetas a esta modalidad de tributar por obligación real están compuestas por los rendimientos derivados de actividades económicas salvo, los trabajos de instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando éstos se hagan por el proveedor de los mismos, los rendimientos de prestación de servicios como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión y por último cuando se deriven de la actuación personal de artistas y deportistas o alguna actividad relacionada con dicha actuación e incluso cuando se perciba por persona física o jurídica distinta.

Dentro de los rendimientos del trabajo se encuentran aquellos que deriven, *directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español, retribuciones públicas satisfechas por la Administración Pública (a partir de ahora AP) (siempre y cuando dicho trabajo no se realice íntegramente en el extranjero) o remuneraciones satisfechas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional por personas físicas que realicen actividades económicas, entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español, salvo que dichas actividades se realicen en el extranjero, todo ello realizado en territorio español.*

El capital mobiliario está compuesto por los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades en España, los intereses por la cesión a terceros de capitales propios además de los cánones²² o regalías satisfechos por personas, entidades residentes e incluso establecimientos permanentes en España o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

Respecto al capital inmobiliario, están sujetas a esta forma de contribuir por obligación real por este concepto, los rendimientos derivados de bienes inmuebles tanto

²¹ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR. artículo 24.1

²² Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario: 3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español. Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos. Derechos sobre programas informáticos. Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen. Equipos industriales, comerciales o científicos.

de forma directa como indirectamente, así como las rentas imputadas a los contribuyentes titulares de los mismos situados en territorio español siempre y cuando no estén afectos a actividades económicas.

Y por último las ganancias patrimoniales sujetas son concretamente tres tipos, las derivadas de valores emitidos por residentes o de otros bienes muebles distintos a estos situados en territorio español o cuando procedan de los bienes inmuebles vistos anteriormente. y por último las incorporaciones al patrimonio del contribuyente de bienes situados en España o derechos que deban cumplirse.

PARTE III: LA INFLUENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN LA NORMATIVA ESTATAL SOBRE IRNR

I INTRODUCCIÓN

A continuación, en esta tercera parte vamos a centrarnos en determinados aspectos o elementos para la determinación de la deuda tributaria en el ámbito del IRNR vigente. Pero no los vamos a analizar únicamente atendiendo a la legislación vigente sino también entendiendo y comparando cómo estaban regulados anteriormente y por qué han tenido que evolucionar hacia la redacción actual.

Y ello porque en los últimos años se ha modificado varios de estos aspectos, hasta llegar a su regulación vigente, debido a que nuestro legislador no ha sabido interpretar de forma correcta las exigencias del Derecho de la Unión Europea, opinión deducida de los innumerables pronunciamientos del TJUE indicando esa contradicción de la normativa interna con respecto a la normativa europea.

En definitiva, no se va a explicar cómo determinar la deuda tributaria del IRNR, sino qué aspectos o elementos para la determinación de la misma han sido modificados como consecuencia de la jurisprudencia del TJUE.

II PRIMACÍA DEL DERECHO DE LA UE

Actualmente con motivo de la gran crisis económica que comenzó oficialmente en 2008 y que aún hoy vivimos, en Europa se ha puesto de manifiesto para todos los ciudadanos la cesión de soberanía por parte de los Estados miembros a la UE, en el sentido de que ha sido la propia organización y no el Estado miembro la que ha indicado en todo momento la dirección y en muchos casos las propias medidas a adoptar para salir de esta recesión, no ya para salvaguardar los intereses del Estado miembro afectado, sino los del conjunto de la UE, medidas que no han tenido gran acogida por gran parte de los ciudadanos de dicha comunidad, sobre todo de los Estados a los que iban dirigidas dichas medidas y que han cuestionado en muchos casos el funcionamiento y la existencia de la propia UE.

Esta cesión de soberanía por parte de los Estados miembros se produce en el momento de adherirse y formar parte de dicha comunidad, concretamente en España

sucedió el 12 de junio de 1985 mediante la firma del acta de adhesión que se produjo en el salón de las Columnas del Palacio Real de Madrid, por lo tanto, no podemos obviar que las competencias cedidas a la UE, se realizan por voluntad soberana del Estado y soberanamente recuperables en función del procedimiento de retirada establecido.

El artículo 93 de la Constitución Española (en los sucesivos CE) es el que permite que se produzca el proceso de adhesión, dejando introducir y formar parte de nuestro derecho interno²³ la normativa europea mediante la cesión del ejercicio de competencias, con los límites materiales que se imponen implícitamente a la propia cesión, esto es, el respeto de la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema de valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución como así lo refleja la Declaración 1/2004 de 13 de diciembre sobre el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

Además, debe tenerse en cuenta que la normativa de la UE es un auténtico Ordenamiento Jurídico (en los sucesivos OJ), es decir, mucho más que un simple acuerdo Internacional y que obliga a los Estados miembros a cumplir lo que establezca dicho ordenamiento como así lo indica la Sentencia del TJCE Van Gend & Loos, de 5-2-63 (asunto 26/62), ya que los propios Estados aprueban que pueda ser alegado ya no solo por los propios Estados sino también por sus nacionales, a través, de instrumentos internos. Dicho OJ está formado por el derecho originario y el derecho derivado además de ser completado con los principios generales recogidos en las normas constitutivas, así como por los que se producen por los pronunciamientos del TJUE.

Ahora bien, ¿realmente existe una primacía del Derecho de la UE sobre la normativa interna de los Estados miembros? A esta respuesta nos va a responder la jurisprudencia reiterada del TJUE como por ejemplo la Sentencia del TJUE de 26-2-13, C-399/11 la cual determina que "en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, que es una característica esencial del ordenamiento jurídico de la Unión, la invocación por un Estado miembro de las disposiciones del Derecho nacional, aun si son de rango constitucional, no puede afectar a la eficacia del Derecho de la Unión en el territorio de ese Estado".

Este pronunciamiento establece que cuando existe contradicción entre la normativa de la UE y la normativa interna de un Estado miembro, de forma evidente, esta debe aplicarse de acuerdo con la primera, siempre que se pueda hacer; en el caso de que sea imposible hay que inaplicar la norma nacional en favor de la norma de la UE.

En el caso de que dicho conflicto no sea evidente entonces habrá que acudir al TJUE para que sea éste el que lo resuelva. En definitiva, no es más que no aplicar la norma interna por ser contraria a la normativa de la UE, como única forma de dar cumplimiento a la obligación de aplicar el Derecho de la UE. Como así se incluye en la STC 232/2015 "Que dejar de aplicar una ley interna, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad, por entender un órgano jurisdiccional que esa ley es contraria al Derecho de la Unión Europea, sin plantear tampoco cuestión prejudicial ante el Tribunal

²³ Constitución Española. BOE-A-1978-31229 Artículo 96 1.

Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional

de Justicia de la Unión Europea, es contrario al derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) si existe una «duda objetiva, clara y terminante» sobre esa supuesta contradicción (STC 58/2004, FFJJ 9 a 14)".

Por lo que también nuestro TC se ha pronunciado al respecto, ya no solo en la anterior sentencia indicada, donde deja claro que hay que cumplir con el OJ de la UE por parte de los Estados miembros, en este caso España, sino también en varias otras²⁴ como por ejemplo la STC 215/2014 de 18 de diciembre, donde establece que debido a la integración de un determinado Estado a la UE este reconoce cierta cesión de su soberanía en favor de dicha comunidad siempre y cuando sea compatible con los principios fundamentales del Estado social y democrático de Derecho establecido por la Constitución²⁵.

El propio TFUE, que es reconocido por todos los Estados en el momento de su adhesión a la UE, sea anterior a su puesta en vigor como posterior a la misma, no establece expresamente ni el principio de primacía²⁶ ni el efecto directo de la normativa de la UE²⁷ aunque se puede deducir de la definición que este realiza de una de sus normas como son los reglamentos los cuales producen efecto directo sobre los Estados miembros los mismos están obligados a cumplir lo que determinan²⁸.

Además de los reglamentos el OJ de la UE está compuesto por directivas las cuales obligan a los estados destinatarios de las mismas a cumplir con lo que establezcan pudiendo elegir estos el medio legal para su transposición²⁹, es decir, que bien lo puede hacer por una norma legal nueva o mediante la modificación de una ya existente. En principio, necesitan de norma interna para su transposición, aunque el propio TJUE reconoce también su efecto directo cuando su contenido sea lo suficientemente claro y preciso y cuando España, por ejemplo, no haya transpuesto la directiva dentro del plazo correspondiente³⁰.

Otro tipo de norma que constituye el OJ de la UE y que pueden tener efecto directo son las decisiones, pero solo a aquellos Estados miembros que sean destinatarios

²⁴ El Tribunal Constitucional ya declaró la vigencia del principio de primacía en SSTC 28/1991, de 14 de febrero; 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4 a); 130/1995, de 11 de septiembre, FJ 4; 120/1998, de 15 de junio, FJ 4; 58/2004, de 19 de abril, FJ 10; 145/2012, de 2 de julio, FJ 5; y 239/2012, de 13 de diciembre, "Considerando FJ 5] Este principio es establecido por el TJUE en la sentencia Costa contra Enel del 15 de julio de 1964 "Considerando que esta integración en el Derecho de cada país miembro de disposiciones procedentes de fuentes comunitarias, y más en general los términos y el espíritu del Tratado, tienen como corolario la imposibilidad de que los Estados hagan prevalecer, contra un ordenamiento jurídico por ellos aceptado sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral posterior, que no puede por tanto oponerse a dicho ordenamiento".

²⁵ ANÓN CALVETE J. "Primacía del Derecho de la Unión Europea (a propósito de la STC 232/2015, de 5 de noviembre)", *Noticias Jurídicas*, 2016, <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10895-primacia-del-derecho-de-la-union-europea-a-proposito-de-la-stc-232-2015-de-5-de-noviembre/>.

²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 15 de julio de 1964, caso Costa contra Enel (asunto 6/64).

²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 5 de febrero de 1963, caso Van Gend en Loos, (Asunto 26-62).

²⁸ **Artículo 288 del TFUE (antiguo artículo 249 TCE).**

Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes. El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

²⁹ **Artículo 288 del TFUE (antiguo artículo 249 TCE).**

La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios. La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos. Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes

³⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 4 de diciembre de 1974, caso Van Duyn, (asunto 41/74, Rec. p. I-1337)

de las mismas como bien establece el art. 288 del TFUE, un efecto que solo permite que los particulares pueden prevalecerse de una norma europea frente al país³¹.

Dicho OJ se completa con los acuerdos y las recomendaciones, aunque ninguno es vinculante ni tiene efecto directo sobre los Estados miembros. No obstante, algunas recomendaciones se han emitido tomando como base a lo establecido en una sentencia del TJUE, incluso anterior a su publicación, como ocurrió con la recomendación de la Comisión en base al contenido de la sentencia Schumacker publicada dos años después en 1995.

En definitiva, analizando todo lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que existe una primacía del Derecho de la UE sobre el Derecho interno de los Estados miembros, es decir, aquellos que se hayan adherido mediante la firma del acta de adhesión, en el sentido de que ninguna norma puede contravenir a las disposiciones del OJ que compone el Derecho de la UE, y que por lo tanto el país de origen de dicha norma está obligado a reparar esa contradicción, por sí solo cuando dicha contradicción sea evidente, o mediante la intervención del TJUE (a través de la elevación de la cuestión prejudicial por los órganos jurisdiccionales nacionales).

El Derecho procedente de las instituciones europeas se integra en el OJ de los Estados miembros y estos están obligados a respetarlo, de manera que resulta claro que el Derecho europeo tiene primacía sobre los Derechos nacionales.

III REFORMAS DE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA POR INTERVENCIÓN DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE

21

Para empezar, hemos de tener claro que, aunque la materia de los impuestos directos, como es el caso del IRNR, no es competencia de la Unión Europea, el legislador de los distintos Estados miembros ha de regular dicha materia conforme a la normativa de la UE³², y en el caso de que esto no ocurra, el Estado español está obligado a reparar dicha contradicción de la forma anteriormente explicada. Si en el ordenamiento nacional hubiera disposiciones contrarias al Derecho de la Unión Europea, hay medios diversos para reaccionar contra ello. La Comisión europea podrá, dirigirse a un Estado para reclamar el cambio normativo, pero si este sigue sin hacerlo puede llevar a ese país ante el TJUE³³. Igualmente, los sujetos a los que se haya aplicado una norma supuestamente contraria al Derecho de la Unión Europea, pueden recurrir ante los órganos jurisdiccionales nacionales y si estos tienen dudas sobre si existe vulneración del Derecho de la Unión Europea, deberán suspender el procedimiento y elevar una cuestión prejudicial ante el TJUE. En definitiva, el TJUE, a través de los procedimientos establecidos, podrá dictar una sentencia la cual el Estado

³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del 10 de noviembre de 1992, caso Hansa Fleisch, (asunto C-156/9 Rec. p. I-5598)

³² (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 21)

³³ **TFUE. DOUE-Z-2010-70006 Artículo 258 (antiguo artículo 226 TCE)**

Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea

español está ya obligado a acatar³⁴. Muchos de los pronunciamientos del TJUE van a obligar a los Estados miembros a adaptar sus legislaciones para hacerlas respetuosas con el Derecho de la Unión Europea, según la interpretación del mismo que haya consagrado el TJUE.

La normativa española referente al IRNR, ha sufrido en los años de la actual democracia sobre todo desde la inclusión de España a la UE, innumerables modificaciones hasta llegar a su estado actual, que hemos explicado en la parte anterior de una manera resumida.

Lo que nos interesa destacar ahora es que una parte importante de dichas modificaciones se han producido en gran medida para lograr la adecuación de la normativa estatal a la normativa de la UE. Por regla general, lo normal es que las modificaciones de la legislación nacional lleguen por la emisión de directivas por parte del órgano competente de la UE y con la consecuente transposición de las mismas, pero en realidad, en el ámbito de la imposición directa y en concreto en el ámbito del IRNR, las reformas han sido más como consecuencia de la reiterada jurisprudencia del TJUE, que a lo largo de los últimos años se ha pronunciado mediante sentencias sobre la materia citada y obligando a los Estados a ajustar su normativa interna a dichas resoluciones. Aunque sin lugar a dudas se han producido algunas mediante directivas, no han sido la mayoría el motivo de llevar a cabo dichas modificaciones³⁵.

Esta circunstancia de no realizar las modificaciones por la emisión de directivas ordenadas (que no suelen dejar duda sobre cuál ha de ser el comportamiento normativo de los Estados), ha hecho que el legislador estatal no tenga muy claro cómo tratar ciertas situaciones referentes al IRNR, sobre todo en su relación con el IRPF, lo que a su vez está produciendo que el TJUE se vuelva a pronunciar en innumerables ocasiones y por lo tanto el legislador estatal tenga que modificar la normativa española en función de dichos pronunciamientos y así sucesivamente; en definitiva a nuestro juicio se ha convertido en un círculo vicioso.

Dichas confusiones sobre cómo debe configurarse la legislación del IRNR han venido mayoritariamente por tratos diferentes a residentes y no residentes que han dado lugar según el TJUE a tratos discriminatorios indirectos por razón de nacionalidad, dando lugar a su vez a impedimentos o limitaciones a la libre circulación³⁶.

a) Por discriminación indirecta por razón de nacionalidad

El artículo 6.1 del Tratado de la UE (en lo sucesivo TUE) “*reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados*”. Carta que establece entre otros principios la no discriminación, como así

³⁴ **TFUE. DOUE-Z-2010-70006** Artículo 260 (antiguo artículo 228 TCE)

1. Si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal.

³⁵ CUBERO TRUYO A. "Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia", *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, págs. 291-322

³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de febrero de 1995, (asunto C279/93), caso Schumacker

indica su art. 21.1, "*Se prohíbe toda discriminación*". Y particularmente por razón de nacionalidad como así lo desarrolla su apartado 2 "*Se prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y del Tratado de la Unión Europea y sin perjuicio de las disposiciones particulares de dichos Tratados*". También aparece regulado en el TFUE concretamente en su artículo 18 el cual indica literalmente "*En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad*".

Estas disposiciones son la base que utiliza el TJUE en la mayoría de sus sentencias relativas a algún aspecto sobre el IRNR cuando se produce diferencias de trato entre residentes y no residentes que chocan con este articulado, las cuales han dado lugar a que el legislador nacional modifique su normativa interna para ejecutar dichas sentencias y adecuar su contenido a las exigencias del Derecho de la Unión Europea.

Hemos de recordar que por discriminación se entiende "*la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes*", definida de esta forma en innumerables sentencias del TJUE. Por lo que para que haya discriminación en este sentido, los no residentes y residentes han de estar en situación comparable, por lo que hay que vislumbrar a qué se refiere con situación comparable³⁷.

Ahora bien, residentes y no residentes y sobre todo en el ámbito de los impuestos directos como es el caso del IRNR, no se encuentran, por lo general, en situaciones comparables, por lo que en principio las diferencias en este ámbito no serían discriminatorias. Por ejemplo, se encontraría en situación diferente y por lo tanto no da lugar a discriminación las diferencias de trato que se establezcan en las leyes cuando el no residente normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia y por lo tanto obtenga una mínima parte de esos ingresos en el Estado donde no reside. En cambio, en el caso de que perciba la parte principal de sus ingresos en el Estado del que no es residente dichas diferencias darán lugar a un trato discriminatorio prohibido por la normativa de la UE³⁸. La discriminación se da por el hecho de que en estas circunstancias el Estado de residencia carece de posibilidades para poder tener en cuenta su situación familiar y personal de una manera que influya en el gravamen, capacidad que sí tiene el Estado donde no reside porque obtiene la parte principal de sus ingresos³⁹ y por lo tanto, existe el riesgo de que la situación personal y familiar no sea tenida en cuenta por ninguno de los dos Estados, algo que según jurisprudencia reiterada del TJUE está prohibido por el articulado visto inicialmente.

Además de lo anterior, existen situaciones donde el no residente se encuentra en situación comparable con el residente independientemente de que las rentas que obtengan en el país del que no es residente sean mayoritarias o no. Así ocurre por lo que

³⁷ CUBERO TRUYO A. "impuesto sobre renta de no residentes. La desorientación del legislador interno en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en ADAME MARTÍNEZ, F. (Dir): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude* Aranzadi, Navarra, 2012. Apartado 6.

³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de febrero de 1995, (asunto C279/93), caso Schumacker.

³⁹ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, la cual indica que no existen obstáculos de carácter administrativo que impidan tener en cuenta, en el Estado en que se ejerce la actividad, la situación personal y familiar del no residente.

respecta a la aplicación de los tipos de gravamen y en lo que se refiere a la norma de progresividad. como así lo indica el TJUE en su jurisprudencia estableciendo “*que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario*”⁴⁰.

Otro aspecto que ha dejado claro el TJUE es que la normativa de la UE no permite que los no residentes no puedan utilizar ciertos procedimientos que los residentes si pueden, cuando los primeros obtengan rendimientos del trabajo por cuenta ajena, por ejemplo, la regularización anual de las retenciones del Impuesto sobre el Salario y la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Salario, puesto que el articulado visto anteriormente impone la igualdad de trato en materia procedimental entre residentes y no residentes. Esto tiene como consecuencia la privación de la posibilidad de poder alegar dichos elementos del impuesto y por lo tanto sería contrario a la normativa comunitaria⁴¹.

También mediante sentencia el TJUE atendiendo a la normativa anteriormente explicada ha determinado que queda prohibido que la legislación de un Estado miembro no permita a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en otro Estado miembro y que tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España, deducción aplicable en cambio a los residentes, debido a que puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, es decir, que para la determinación de la deuda se tengan *en cuenta los rendimientos brutos de los no residentes sin deducir los gastos profesionales, mientras que los residentes tributan por los rendimientos netos previa deducción de los gastos profesionales*⁴².

A su vez también deja sentado en esta sentencia concretamente en su apartado 55 una cuestión que ya vislumbraba la sentencia Asscher que es el caso en el que a los no residentes se aplique un tipo de gravamen fijo, retenido en la fuente, mientras que a los rendimientos de los residentes se les aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento; ello no será discriminatorio, siempre que el tipo fijo que se aplica no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento.

⁴⁰ Apartado 53 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2003, caso Gerritse, (asunto 234/01, Rec. p. I-5933) y apartado 49 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 1996, caso Asscher (asunto 107/94, Rec. p. I-3089)

⁴¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de febrero de 1995, (asunto C279/93), caso Schumacker

⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2003, caso Gerritse, (asunto 234/01, Rec. p. I-5933)

Por último, otra cuestión que también se estableció por la jurisprudencia del TJUE atendiendo al articulado anteriormente visto, es el hecho de dar la opción al no residente de acogerse a la normativa que se le aplica a los residentes. Esta circunstancia que se ha acometido en innumerables ocasiones por varios Estados miembros (incluido España), para poder adecuar la normativa interna a la europea, ha sido rotundamente tumbada por el TJUE, y no por el hecho de que un sistema fiscal que permite al no residente acogerse o bien a la legislación del IRPF o la legislación del propio IRNR, sea discriminatorio sino porque se de esa opción debido a que algún aspecto o disposición de la normativa del IRNR sea contraria a la normativa de la UE. El TJUE indica que el permitir esa opción no retira de la normativa estatal dicho aspecto o disposición que resulta discriminatorio y por tanto contrario a la normativa de la UE, además de que no permite al no residente acogerse a ese aspecto o disposición porque es contraria⁴³. Por lo que además de permitir la opción de elegir acogerse a lo indicado por la normativa que regula el IRPF o por la que regula el IRNR, ha de adecuar la disposición discriminatoria a la normativa de la UE.

Algo parecido determinó en la sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión/Luxemburgo (C-151/94, Rec, p, I-03685). Aquí lo que se trató es un caso en el que por inexistencia legal (a lo pronunciado anteriormente por otra sentencia del TJUE "referida a empresas de reducida dimension") en la normativa interna de un Estado miembro, la inspección de tributos mediante su actividad administrativa aplicó lo establecido por el TJUE y que como hemos indicado la normativa interna no introdujo en su OJ. Ante esta situación el TJUE estableció que mediante una actividad administrativa carente de seguridad jurídica se adecuen las discriminaciones producidas por la normativa interna de una Estado miembro, no despoja de la normativa interna la disposición o disposiciones discriminatorias. Esto no quiere decir que la práctica administrativa llevada a cabo mediante lo establecido por la jurisprudencia del TJUE atendiendo a la normativa de la UE sin estar presente en la normativa interna del Estado miembro en cuestión esté prohibida, sino que la única forma de subsanar dicha contrariedad con la normativa europea es introducir en una norma de rango superior lo establecido por dicho tribunal.

b) Por lesión e impedimento del cumplimiento pleno del principio de libre circulación de personas, servicios y capitales

La libre circulación de personas, servicios y capitales es un conjunto de libertades esenciales de la UE para la consecución de sus fines y eliminación de fronteras entre los distintos Estados miembros que la componen. Vienen reguladas en el título IV del TFUE donde a tenor de lo que nos interesa, entre otras cosas prohíbe que se establezcan normas internas de los Estados miembros que impidan u obstaculicen su aplicación plena sin causa justificada, dicha causa puede ser por motivos de interés general de todos los Estados miembros. Todo lo explicado y expuesto en el punto anterior puede ser aplicado al tema de la libre circulación, porque cada problema que ha sido detectado, además de ser discriminatorio por razón de nacionalidad, como bien ha

⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de marzo de 2010. caso Gielen, (asunto 440/08, Rec. p. I-2323)

dejado claro el TJUE, también afecta de forma directa en su caso, a la consecución y aplicación plena del principio de libre circulación de personas, servicios y capitales; o mejor dicho, la determinación de dichas libertades y la obligación de hacer efectiva su aplicación por parte de todos los Estados miembros es lo que hace que quede prohibida dicha discriminación por razón de nacionalidad en la materia a la que se refiere este trabajo.

La normativa de la UE indica que cada Estado miembro debe asegurar la libre circulación de personas, lo cual se refiere que cualquier persona residente de un Estado miembro pueda trabajar en otro Estado miembro en las mismas condiciones que los residentes, salvo limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, lo cual supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los distintos Estados miembros⁴⁴.

Respecto de la libre circulación de servicios establece que están prohibidas todas aquellas acciones que lo restrinjan para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación⁴⁵, algo parecido ocurre con la libre circulación de capitales, pero aquí lo extiende también a países terceros, es decir a países que no pertenecen a la UE⁴⁶.

También el TJUE se ha pronunciado en innumerables sentencias sobre la materia, dejando patente que la mayoría de discriminaciones por razón de nacionalidad afectan a los principios anteriormente explicados. Por ejemplo, en una de dichas sentencias determina literalmente que *“Por lo que se refiere, más concretamente, a la libre circulación de personas dentro de la Comunidad, el apartado 2 del artículo 48 (artículo 54 actual) del Tratado implica la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, en particular, en lo que atañe a la retribución.*

Habida cuenta de lo antedicho, queda prohibido que un Estado miembro, en materia de percepción de impuestos directos, dispensar al nacional de otro Estado miembro que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación”.

Respecto a la libre circulación de capitales el tribunal europeo establece que queda prohibido según la normativa de la UE⁴⁷ que los residentes de un Estado

⁴⁴ **TFUE. DOUE-Z-2010-70006. Artículo 45 (antiguo artículo 39 TCE)**

1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

⁴⁵ **TFUE. DOUE-Z-2010-70006. Artículo 56 (antiguo artículo 49 TCE)**

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.

⁴⁶ **TFUE. DOUE-Z-2010-70006. Artículo 63 (antiguo artículo 56 TCE)**

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países

⁴⁷ Véanse, en este sentido, la sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587) El Estado miembro en cuestión justificaba esta medida por la necesidad de evitar que los residentes belgas puedan eludir el impuesto mediante la suscripción del empréstito de que se trata. Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C-Asunto C-478/98, Rec. p I-7613).

miembro no puedan adquirir títulos de un empréstito emitido en el mercado por otro Estado miembro pues es contrario y por lo tanto restringe la libre circulación de capitales contemplada, salvo que dicha medida sea proporcional y pueda justificarse.

Esta medida fue introducida por un Estado miembro no basada en la normativa de la UE sino mediante analogía de la jurisprudencia del TJUE que establece que se pueden adoptar medidas de restricción indicadas para el principio de libre establecimiento, siempre que existan los suficientes motivos que la justifiquen. Esta justificación según dicha sentencia se refiere a que dicha medida debe cumplir con la proporcionalidad, es decir, que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo, en el caso de no hacerlo será contraria a la normativa europea.

Sobre la libre circulación de servicios el TJUE resalta sobre el articulado anteriormente visto que está prohibido cualquier restricción sobre la misma impuesta a causa de que quien los presta se encuentra establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación⁴⁸ y por lo tanto prohíbe la obligación del destinatario de los servicios consistente en retener el impuesto que grava la retribución abonada a un prestador de servicios que reside en otro Estado miembro, así como el hecho de que, en su caso, se exija a dicho destinatario la responsabilidad por ello, ya puede disuadir a las sociedades de recurrir a prestadores de servicios residentes en otros Estados miembros, aunque si permite la aplicación de procedimientos de retención fiscal en la fuente a la retribución de los prestadores de servicios no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución abonada a los prestadores residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención, en el sentido que el mecanismo de retención es un mecanismo legítimo y proporcionado para poder evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios⁴⁹.

c) Consecuencias de las sentencias dictadas por el TJUE

Como he comentado a lo largo de esta parte del trabajo, es el TJUE mediante su jurisprudencia es el que está indicando a cada uno de los Estados miembros cómo legislar de manera correcta, es decir, conforme a la normativa de la UE, en el ámbito del IRNR, para que no existan discriminaciones por razón de nacionalidad entre residentes y no residentes.

En este nuevo apartado vamos a analizar el caso concreto de España, en cuanto a la observación de cómo han influido dichas sentencias a la hora de modificar su normativa interna del IRNR. Vamos a indicar cada una de las modificaciones que se han producido por el legislador español como consecuencia de la emisión de las distintas sentencias que hemos analizado en los apartados anteriores.

La primera novedad que introdujo el TFUE en este sentido, fue el hecho de que existen situaciones donde los residentes de un Estado miembro están en situación

⁴⁸ Sentencia de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania, 205/84, Rec. p. 3755, apartado 25

⁴⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. I-9641)

equiparable con respecto a los no residentes⁵⁰; esto supuso una innovación conforme a la idea que se tenía hasta el momento a la hora de legislar la obligación real, pues hace que cualquier diferencia de trato que se dé entre residentes y no residentes cuando se encuentren en una situación comparable pueda ser discriminatoria por razón de nacionalidad. Es el punto de partida y lo que permite que se establezca en las posteriores sentencias una serie de cuestiones para que se cumpla con la obligación de no discriminación por razón de nacionalidad establecida en los Tratados de la UE, y por lo tanto es el inicio de las modificaciones que se producen en España influenciadas por la jurisprudencia del TJUE por este motivo en concreto de discriminación.

Por lo tanto, podemos decir que la primera consecuencia es el cambio de idea en el legislador a la hora de legislar las cuestiones relativas a la obligación personal y a la obligación real, puesto que a partir de la sentencia Schumacker, aunque perdura la anterior concepción sobre esta materia de que estas dos figuras se encuentran en situación no equiparable en el campo de los impuestos directos, se establece que ello es así como regla general, pero no de manera indefectible o en todo caso; y por lo tanto ahora hay que atender a la situación en concreto para ver si nos encontramos ante una situación comparable o no y por lo tanto poder establecer diferencias de trato entre estos o no.

La primera modificación que el legislador español llevó a cabo para adaptar la normativa interna a la europea por pronunciamiento del TJUE se produjo por la sentencia Schumacker, y por la emisión de la Recomendación de la Comisión de 1993 que anticipaba lo que se establecería en dicha sentencia. Para esta adaptación, en vez de cambiar y adecuar la norma discriminatoria, lo que se introdujo en la normativa interna fue la posibilidad de que el no residente se acogiera a la normativa que regula el IRPF y así poder disfrutar de las ventajas establecidas para los residentes, dejando de la misma forma la norma contraria, pues no se modificó en ese momento. Esta modificación se produjo porque la normativa española no permitía a los no residentes tener en cuenta su situación personal y familiar gravando en este caso más a los no residentes que a los residentes aun cuando los no residentes obtuvieran la mayor parte de sus ingresos globales en España (como mínimo el 75%) siendo esto según el TJUE en la sentencia Schumacker discriminatorio de forma indirecta por razón de nacionalidad.

Otra modificación producida por la necesidad de adecuar la normativa interna del Estado español a la normativa de la UE interpretada por el TJUE mediante sus sentencias, es la inclusión en nuestro OJ del hecho de permitir a los no residentes la deducción de los gastos deducibles establecidos para los residentes en la Ley 58/2006 del IRPF y que anteriormente no se permitía, siendo esta práctica contraria a la normativa de la UE, como así lo indican distintas sentencias como Gerritse (2003) y Conijn (2006), cuyo contenido determinan que en el caso de gastos deducibles los residentes y no residentes se encuentran en situación comparable, siempre que se puedan acreditar que están relacionados de forma directa con los rendimientos obtenidos en España. Este asunto se modificó en la Ley 2/2010, que modificaba el texto

⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de febrero de 1995, (asunto C279/93), caso Schumacker

refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes⁵¹, dejando en evidencia la tardanza que se ha dado nuestro legislador en llevar a cabo esta corrección, dando lugar a un periodo dilatado de varios años, 7 aproximadamente, en los que aun con pronunciamiento del TJUE la normativa interna española referente a este asunto se mantenía contraria a la normativa de la UE.

También se ha producido lo mismo con respecto a la aplicación del tipo de gravamen a los no residentes, el cual ha sido modificado en varias ocasiones para adecuarlo al Derecho de la Unión Europea, puesto que antes de los pronunciamientos del TJUE sobre dicha materia (sentencias Asscher y Gerritse), a una parte de los no residentes que obtenían rentas en España se les aplicaba un tipo de gravamen muy superior al que le correspondería en la escala de progresividad en el caso de que fueran residentes, práctica que implica discriminación indirecta por razón de nacionalidad según jurisprudencia reiterada del TJUE, como hemos analizado en los puntos anteriores.

El tipo de gravamen que se aplicaba a los no residentes era un tipo fijo del 25% muy superior al mínimo de la escala de los no residentes el cual era del 18% como establecía la tabla del art. 63 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y por lo tanto discriminatorio para los residentes de otros Estados miembros que obtuvieran rentas en España. Con esta situación y tras el pronunciamiento del TJUE sobre este aspecto, nuestro legislador lo que hizo para adecuar la normativa interna a la europea no fue bajar hasta el 18% el tipo de gravamen máximo aplicable a los no residentes, sino bajar este un solo punto, es decir, hasta el 24% y subir el mínimo de la escala aplicable a los residentes hasta alcanzar el mismo que el establecido para los no residentes, es decir, al 24%. Esta modificación se hizo con la aprobación de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre sobre el IRPF, después de tres años de que se pronunciara el TJUE sobre este asunto concretamente en 2003 con la sentencia Gerritse como hemos indicado anteriormente⁵².

⁵¹ En la anterior modificación no existía el punto 6 del art. 24. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (MODIFICACIÓN 2/3/2010) Artículo 24.6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales: 1.ª Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

⁵² **Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.**

Artículo 24. Cuota tributaria.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general, el 25 por 100.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

MODIFICACIÓN DEL 29/11/2006

Artículo 25. Cuota tributaria.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general, el 24 por ciento

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias

Artículo 50. Escala general del impuesto.

1. La base liquidable general será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable	Hasta pesetas	Pesetas	Hasta pesetas	Porcentaje
0.....	0.....	600.000.....				15,00	

Artículo 61. Escala autonómica o complementaria del impuesto.

En la actualidad dicho tipo de gravamen ha vuelto a ser modificado por motivos internos del país, por supuesto, respetando la anterior forma de hacerlo, es decir, procurando la conformidad con los criterios del TJUE, de manera que sean modificados a la vez tanto el tipo aplicable a los no residentes (residentes de Estados miembros de la UE) como el mínimo de la escala aplicable a los no residentes; concretamente se han situado ambos en un 19%, que en el caso de los residentes se reparte entre un 9,5 % por la cuota estatal y otro 9,5% por la cuota autonómica correspondiente al 50% que tienen cedido⁵³, cumpliendo así lo indicado por el TJUE. Hemos de recordar que en el caso de la base liquidable general la cuota autonómica no es el resultado de aplicar el tipo que fija la ley estatal porque las CCAA tienen competencia para establecer un tipo distinto para aplicarse a la base liquidable general, mientras que en el caso de la del ahorro no tienen competencia para ello y la Ley estatal lo establece al 9,5%.

Con respecto al tipo de gravamen que se ha de aplicar a no residentes con establecimientos permanentes también se ha pronunciado el TJUE en su sentencia de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, (asunto-311/97, Rec. P. I-2651), que determinó que las entidades residentes de un Estado miembro y los no residentes de dicho Estado con establecimientos permanentes se encuentran en una situación comparable con respecto a la aplicación de los tipos de gravamen, por lo que en este asunto una norma nacional no puede gravar más a los establecimientos permanentes que a las entidades residentes, pues sería discriminatorio por razón de nacionalidad de forma indirecta y por lo tanto contrario a la norma europea. En este sentido, hay que reconocer que en nuestra legislación los establecimientos permanentes tributan con arreglo a los mismos tipos que en las sociedades residentes (y ello es así con carácter general para

1. La base liquidable general será gravada a los tipos de la escala autonómica del impuesto que, conforme a lo previsto en el artículo 13.uno.1.º a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

Base liquidable Cuota íntegra Resto base liquidable Tipo aplicable Hasta pesetas Pesetas Hasta pesetas Porcentaje

0..... 0..... 600.000..... 3,00

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Artículo 63. Escala general del Impuesto.

1. La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
—	—	—	—
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.360	15,66

A lo que hay que sumar la parte proporcional que tiene cedido la CCAA

Artículo 74. Escala autonómica o complementaria del Impuesto.

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
—	—	—	—
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.360	8,34

⁵³ **Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Artículo 8. Capacidad tributaria.**

La capacidad tributaria en el año base se define como el conjunto de los recursos tributarios que corresponden a cada Comunidad Autónoma, en el año 2007.

d) Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los residentes en la Comunidad Autónoma, correspondiente a una participación autonómica del 50% en el rendimiento de dicho impuesto

todos los establecimientos permanentes y no solo para aquellos que correspondan a sujetos residentes en países de la UE).

Con la modificación del 28 de noviembre de 2014 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF se elimina una discriminación sobre los no residentes con establecimiento permanente en el sentido de que no se le aplicaba el régimen de empresas de reducida dimensión mientras que a los residentes sí. Esto lo soluciona el legislador eliminando en la normativa vigente en ese momento del IRNR la especificación de los tipos de gravamen y enviando directamente a la ley del IS para que se aplique lo mismo que a los residentes adecuando con ello la disposición discriminatoria a la normativa de la UE⁵⁴.

Respecto al tipo de gravamen que se aplicaba por la transmisión de bienes en los que se obtenían ganancias patrimoniales también hubo de ser modificado por el legislador español, debido a que como se regulaba, era contrario a la normativa europea puesto que el tipo de gravamen que se aplicaba a los no residentes que se encontraban en dicha situación era un tipo fijo del 35% mientras que a los residentes se le aplicaba, una escala progresiva cuando los bienes transmitidos hayan permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo residente durante un año o menos y cuando hayan permanecido más se le aplicará un tipo único del 15% como así indicaba la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 6 de octubre de 2009, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España, por incumplimiento de la normativa de la UE. Ahora bien, no se puede decir que los no residentes se encuentren en todo más desfavorecidos que los residentes, sino más bien solo en parte, es decir, sólo cuando esos bienes transmitidos permanecen en el patrimonio del contribuyente más de un año, pues en este caso solo se le aplicaba un 15%, mientras que a los no residentes un 35%, y también en algunas situaciones en la modalidad de tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas en el plazo de un año como máximo.

Para resolver esta cuestión nuestro legislador lo que decidió fue aplicar en esta circunstancia, es decir, cuando se trate de una transmisión de bienes en los que se obtengan ganancias patrimoniales, el tipo reducido del 19%⁵⁵. Este ha sido un caso excepcional porque la modificación se produjo con carácter general para todos los sujetos no residentes, no solo de residentes en países de la UE sino también en países terceros.

⁵⁴ **Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (modificación 26/12/2013)**

Artículo 19. Deuda tributaria.

1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen del 35 por ciento, excepto cuando la actividad del establecimiento permanente fuese la de investigación y explotación de hidrocarburos; en tal caso, el tipo de gravamen será del 40 por ciento

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (modificación 28/11/2014) Artículo 19. Deuda tributaria.

1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades

⁵⁵ **Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (MODIFICACIÓN 28/11/2014). Artículo 25. Cuota tributaria.**

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen f) El 19 por ciento cuando se trate de: 3.º Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales

Por último también hay que hacer mención a la Ley 26/2014 por la que se modifica el TR, que introdujo una novedad destinada a los no residentes (y residentes en países de la UE) que obtengan ganancias patrimoniales por la venta de la vivienda que ha sido habitual en territorio español siempre y cuando esa ganancia se reinvierta en otra vivienda habitual, pues en esta situación quedan excluidas de gravamen dichas ganancias patrimoniales, algo que ya se realizaba con los residentes, y quedando en este asunto de forma equiparada.

d) ¿Se ha cumplido plenamente lo indicado por el TJUE y en los términos indicados?

La verdad es que a lo largo de estos últimos años nuestro legislador ha adecuado ampliamente nuestra normativa interna a la normativa de la UE mediante una buena interpretación de distintos pronunciamientos del TJUE. Pero no siempre ha corrido con la misma suerte y en bastante más de una ocasión después de realizar una modificación tras alguna sentencia del TJUE el legislador español ha tenido que completar o modificar dicha modificación, bien porque haya habido alguna sentencia posterior directamente contra el incumplimiento de esa normativa española o bien porque se haya emitido una sentencia dirigida a otro país que es extrapolable al resto de Estados miembros, y con más frecuencia en la materia reguladora del IRNR.

Uno de estos casos se produjo con la entrada en vigor de la Ley 26/2014 sobre el IRNR, la cual introducía una modificación con respecto a la anterior consistente en el hecho de identificar de forma separada por un lado a las personas físicas y por otro a las personas jurídicas respecto a los gastos deducibles aplicables a la modalidad de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

De esta forma lo anuncia la exposición de motivos de dicha ley, “*desde la óptica comunitaria, con la finalidad de dar una mayor claridad y favorecer las libertades de circulación recogidas en el Derecho de la Unión Europea, se distingue, para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, entre personas físicas o personas jurídicas, estableciendo, para cada uno de estos dos supuestos, los gastos deducibles para el cálculo de la base imponible, por remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente*”.

Esta nueva distinción se podía haber introducido con la Ley 58/2006 donde se introdujo por primera vez la posibilidad de que los no residentes se dedujeran gastos deducibles, que como ya dijimos en su momento se produjo como respuesta al pronunciamiento del TJUE en varias sentencias, donde equiparaba a residentes y no residentes en materia de gastos deducibles, pero nuestro legislador en su momento no introdujo esta necesaria separación⁵⁶.

⁵⁶ Ley 26/2014 sobre el IRNR así queda el Artículo 24.6 1º que en su momento vimos.

Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados

Otra novedad que introduce dicha Ley 26/2014 es un nuevo supuesto por el que se permite, a contribuyentes no residentes en territorio español pertenecientes a países de la UE con bajos ingresos poder elegir por tributar como contribuyentes por el IRPF o por el IRNR. La finalidad de la modificación según la exposición de motivos de la propia ley es favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea. Recordemos que esta opción fue introducida anteriormente como respuesta a lo indicado en la sentencia Schumacker pero sólo podían hacerlo aquellos que obtuvieran gran parte de sus ingresos globales en territorio español, concretamente el 75% como mínimo (en el caso de la normativa española). Lo novedoso aquí es que a partir de esta Ley se le da la opción también a aquellos que obtengan bajos ingresos, sin necesidad de cumplir el requisito porcentual. Esto se produce por la emisión de la Sentencia del TJUE que estableció que en esta situación de bajos ingresos en la que se encuentra el contribuyente y sin poder equipararse al residente, no se podría tener en cuenta en ninguno de los dos Estados su situación familiar ni personal, y esto como ya sabemos es discriminatorio desde que se determinara en la sentencia Schumacker.

Así pues, estamos exponiendo casos en los que se complementan modificaciones anteriormente realizadas sobre la normativa estatal, y a continuación, vamos a ver dos circunstancias sobre las que el TJUE se ha pronunciado pero el legislador español aún hoy, no las ha incorporado a nuestra legislación interna siendo esta por tanto contraria a la normativa europea en esos aspectos.

Uno de esos dos aspectos es el caso de las ventajas fiscales que proporcionan las CCAA para los no residentes y que la normativa española no permite aplicarse a los no residentes de otros Estados miembros. Como ya sabemos, aunque el IRPF es competencia del Estado, las CCAA tienen cedido el 50% de dicho impuesto además de la competencia para establecer entre otras cuestiones ciertas ventajas fiscales.

La normativa española no permite al no residente de otros Estados miembros acogerse a las ventajas fiscales que proporcionan dentro del Estado español las distintas CCAA a sus residentes, proporcionado en este sentido una diferencia de trato entre ambos. Esta diferencia de trato podemos deducir que es discriminatoria desde la sentencia Schumacker, aunque es verdad que nada dice de las ventajas fiscales proporcionadas por CCAA o regiones, pero tampoco creemos que hiciera falta, al final la conclusión es la misma si podemos determinar que los sujetos se hallan en situación comparable. Esto ya se certificó recientemente en una sentencia ¡cómo no!, del TJUE sobre la discriminación de trato que se daba a los no residentes frente a los residentes en

directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España

Antes de esta ley se encontraba así 1.^a Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España

materia de sucesiones y donaciones en España, con motivo de las ventajas fiscales que proporcionaban las CCAA solo aplicables a los residentes, proporcionando por tanto una diferencia de trato, que según este Tribunal no está justificada de forma objetiva por lo que es contraria a la normativa de la UE por ser indirectamente discriminatoria por razón de nacionalidad y por ende obstaculiza la libre circulación, en este caso de capitales⁵⁷.

La justificación de España en este caso, era que la diferencia estaba justificada de forma objetiva atendiendo a nuestra peculiar forma territorial, un Estado dividido en CCAA. y que estas son competentes para establecer la escala de imposición y por tanto el tipo de gravamen aplicable en su territorio a la base liquidable. Justificación tumbada en esta sentencia⁵⁸.

Todo ello es perfectamente extrapolable al IRNR pues lo que ocurre es exactamente lo mismo, ya que lo que se discute en esta sentencia es el criterio para no aplicar a los no residentes las bonificaciones cuando es evidente la existencia de una “conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades” algo que provoca restricción en la libre circulación como el TJUE ha indicado; pero aun así, el legislador español todavía no ha adaptado la normativa de nuestros impuestos sobre la renta a lo indicado por el TJUE.

También de esta sentencia podemos deducir otro aspecto que puede ser discriminatorio para los no residentes, como es el hecho de no poder aplicarse las reducciones que por su parte sí se pueden aplicar a los residentes, conforme al art. 24.1 de la Ley del IRNR. Ya lo indicaba Cubero Truyo, aunque su argumentación no proviene de lo indicado en esta sentencia sino de aquellas otras que equiparaban a los residentes y no residentes en materia de gastos deducibles determinando lo siguiente: *“no creemos que exista una diferencia objetiva suficiente entre los gastos deducibles del alquiler de un inmueble y las reducciones mencionadas como para descartar que los no residentes que tengan inmuebles arrendados en España se encuentren en situación comparable a los residentes”*. Aquí el autor pone un ejemplo, pero es extrapolable a muchos otros, simplemente lo que pretende es hacer ver mediante un caso práctico que si en los gastos deducibles se encuentran en situación comparable también se encuentran en lo relativo a otras reducciones.

Este argumento queda constatado a mi juicio con la ya aludida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, en el Asunto C-127/12 (Comisión/España), donde el propio TJUE determinó que el hecho de no permitir a los no residentes aplicarse las reducciones establecidas por la normativa de las CCAA que sí resultan aplicables a los residentes es un trato discriminatorio por razón de nacionalidad que obstruye la libre circulación y por lo tanto es contrario a la normativa de la UE, *“Por consiguiente, la legislación estatal referida constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1”*, a la norma que se refiere es *“los artículos 32 y 48 de la Ley*

⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre, 2014, en el Asunto C-127/12 (Comisión/España) apartados 72-79.

⁵⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre, 2014, en el Asunto C-127/12 (Comisión/España) apartados 66,74,75 Y 76.

22/2009 prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades”.

d) Resumen

En definitiva, según la jurisprudencia del TJUE cuya función es velar por el cumplimiento del Derecho de la UE por parte de los Estados miembros, los residentes en España y los residentes del resto de Estados miembros que obtengan rentas en España, es decir, los no residentes para nuestro Estado, se encuentran en materia de impuestos directos como regla general en situación diferente, por lo que las diferencias de trato en este sentido no serían en principio discriminatorias.

Ahora bien, existen excepciones a esa regla general, por ejemplo, para la determinación de la situación familiar y personal en la situación en la que él no residente obtenga como mínimo el 75% de sus ingresos globales en España, ya que si no fuera así no se le tendrían en cuenta su situación familiar y personal por parte de ningún Estado, ya que en España no se lo permitiría su normativa y en el país de residencia no se gravaría suficiente renta como para tenerlo en cuenta.

Otras excepciones a aquella regla general y que nos muestran situaciones en las que residentes y no residentes se encuentran en situación comparable las encontramos en materia de gastos deducibles y de aplicación del tipo de gravamen, sin la necesidad de cumplir ningún requisito relativo al porcentaje de ingresos que se obtienen en un Estado u otro, pero sí que los gastos deducibles estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en otro Estado miembro y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

En lo relativo a estas excepciones, el no residente y el residente se encuentran en situación comparable, por lo que en principio no puede haber diferencias de trato entre ambos, aunque se podrían dar solo y exclusivamente cuando esas diferencias no sean discriminaciones arbitrarias y esté justificada por razones imperiosas de interés general, por lo que estamos ante una excepción de la excepción.

Con estas premisas, nuestro IRNR se regula actualmente de la siguiente manera observando tan solo aquellos aspectos que hemos analizado de la jurisprudencia del TJUE.

- 1- Permite a los no residentes que no les beneficie la regulación del IRNR española acogerse a la legislación del IRPF, para obtener exactamente el mismo trato que el residente, no solo a los que obtengan en España la mayor parte de sus rentas sino incluso a los que obtengan ingresos bajos.
- 2- Para la determinación de la base imponible, a los rendimientos íntegros los no residentes podrán deducir los mismos conceptos que establece la Ley del IRPF para personas físicas y los mismos que establece la Ley del IS para las entidades.

- 3- No se podrán aplicar las reducciones estatales ni las ventajas fiscales que las CCAA determinan para los residentes.
- 4- Para la determinación de la cuota tributaria los no residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente a la base imponible se aplicará como regla general, un tipo de gravamen del 19%, es decir, igual que el mínimo de la escala progresiva que se le aplica a los residentes.
- 5- En el caso de que nos encontremos ante una transmisión de bienes en los que se obtengan ganancias patrimoniales también se le aplica como regla general el tipo reducido del 19%
- 6- En el caso que nos encontremos ante no residentes que operen mediante establecimiento permanente se le aplicará con carácter general el gravamen establecido para entidades residentes, es decir, un 25%

CONCLUSIONES

Ya desde comienzos del siglo XX, cuando nuestro Estado pretendía establecer un verdadero impuesto personal se regulaban las rentas que obtenían en España los no residentes, en una modalidad impositiva a la que se denominaba obligación real, por supuesto de una forma mucho más escueta y simple a la actual y siempre dentro de la normativa del IRPF donde en ese momento se le denominaba obligación personal al impuesto de los residentes.

Con el paso del tiempo, poco a poco ambas figuras empezaban a coger cuerpo y a establecerse, al menos en lo que a sus bases se refiere, tal y como las conocemos hoy. Es la entrada en la CEE (actual UE) lo que hace que dicha normativa se modifique en innumerables ocasiones desde entonces para adecuar la normativa interna a la normativa europea. Antes de que se diera esta situación, el legislador nacional tenía claro que los residentes y no residentes se encontraban en situaciones diferentes en todo momento, y así regulaba la obligación real sin que la persona sujeta a ella tuviera prácticamente opción a ninguna deducción y por supuesto a ninguna reducción, ya que por aquel entonces nuestra normativa no tenía que estar en consonancia con la europea, por lo que el legislador determinaba el IRNR a su antojo, con unos objetivos de máxima simplificación.

Ya con España formando parte de la UE, aun cuando se sabía que nuestra normativa debía estar conforme a lo establecido en el Derecho de la UE, bien por una mala interpretación de nuestro legislador o bien por otras cuestiones, lo cierto es que al menos en lo que al IRNR se refiere, está costando mucho tiempo conseguir que esté perfectamente adecuado a dicha normativa.

Precisamente una de las novedades históricas que se introdujeron en su momento fue el regular de forma separada el IRPF y el IRNR, y ello ha permitido que se vayan haciendo más claras sus similitudes y diferencias, pues todo lo que no se regula de forma diferente es remitido a la normativa del IRPF. En ese caldo de cultivo, no es otro que el TJUE con sus pronunciamientos en sus sentencias el que está marcando la pauta

y señalando el camino correcto para que los Estados miembros consigan adecuar su normativa a la europea.

Debido a la reiteradas modificaciones de la normativa del IRNR mediante jurisprudencia del TJUE, que no ha llevado a cambiar la normativa completa sino que se ha ido pronunciado solo y exclusivamente sobre determinadas disposiciones (como es lógico, pues no se trata de un órgano legislador sino de un órgano encargado de velar por el cumplimiento de la normativa de la UE), en vez de realizarlo por directivas que indiquen como regular de forma íntegra dicho impuesto, observamos que la propia UE está más interesada por evitar la discriminación que por configurar una correcta legislación de los Estados miembros desde el punto de vista técnico, teniendo ahora unas normativas internas sobre la materia que podemos considerar provisionales o inacabadas (bien porque el TJUE aún no se ha pronunciado respecto a algunos extremos, o bien, porque el legislador interno no ha sabido incorporarlas 100% de forma adecuada) y dispersas, como por ejemplo, por la acción de la Ley 26/2014 que se aprobó para modificar varios aspectos de la Ley del IRNR vigente en ese momento, lo cual conlleva que la regulación vigente aparezca en textos distintos.

Después del transcurso de varios años desde aquel pronunciamiento en 1995 del TJUE indicando que los residentes y no residentes pueden estar en situación comparable en determinadas circunstancias, ha quedado demostrado que la legislación interna de los distintos Estados miembros (porque no solo se le ha corregido a España), si en algunos aspectos ha sido capaz de adecuarse al Derecho de la UE ha sido gracias a las enseñanzas de la jurisprudencia del TJUE. A estas alturas no podemos entender que aún no haya surgido alguna iniciativa bien de forma interna por parte de cada Estado o bien mediante alguna comisión creada en el seno de las instituciones de la UE que sea capaz de forma íntegra de indicarle a los Estados cómo han de regular el IRNR para que sea conforme a la normativa europea y no dejar una norma discriminatoria perfectamente vigente, que después de lo analizado en este trabajo se ha demostrado que aún quedan aspectos que son o pueden ser contrarios a dicha normativa, algo que a nuestro juicio nos parece un despropósito puesto que la vida de los ciudadanos se rigen por las leyes, reglamentos, órdenes y demás, que a su vez han de estar acordes con la norma superior.

En el caso de la UE ocurre algo parecido, si bien esa norma superior no es votada o consensuada por los ciudadanos, si lo es por los actores legitimados, elegidos democráticamente por los ciudadanos.

Estos comentarios tienen que ser críticos no para los casos en los que una ley, que en la mayoría de su contenido esté perfectamente ajustada a su norma superior, y por algún motivo, un mínimo aspecto haya que modificarlo porque no se ha ajustado correctamente, sino para la situación en la que una normativa ha sido modificada en innumerables ocasiones como consecuencia de los pronunciamientos del órgano competente para velar por el cumplimiento de lo que indica la norma superior, como es el caso que nos ocupa en este trabajo.

Pero además, todavía es más preocupante el hecho de que después de determinados pronunciamientos del TJUE mediante sentencias, aún nuestro legislador no sea capaz de entender o interpretar lo que éste indique y después de modificar la normativa interna a continuación de dicho pronunciamiento posteriormente haya que

volver a modificar o completar esa modificación porque mediante otro pronunciamiento el TJUE determine que sigue siendo contrario a derecho, algo que nos parece de enorme gravedad puesto que las sentencias de este Tribunal son extremadamente claras y concisas muy entendibles incluso para aquellos, entre los que nos contamos, con un limitado conocimiento del derecho, muy al contrario de lo que ocurre con las sentencias de nuestro TC o nuestro TS, que para poder entenderlas es preciso en demasiadas ocasiones ser un erudito del derecho, por ser demasiado técnicas, engorrosas, extensas y confusas, tanto en contenido como en expresión. Algo de lo que deberíamos aprender, opinión que nos permitimos dar tras la lectura y el análisis de varias de ellas para la realización de este trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

AÑÓN CALVETE, J.: "Primacía del Derecho de la Unión Europea (a propósito de la STC-232/2015, de 5 de noviembre)". *Noticias Jurídicas*, 2016. <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10895-primacia-del-derecho-de-la-union-europea-a-proposito-de-la-stc-232-2015-de-5-de-noviembre/>

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del impuesto sobre la renta de no residentes*. CISS. Madrid, 2007.

CASTILLO SOLSONA, M^a M.: *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*. Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, Alicante, 1999.

CUBERO TRUYO, A. "Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia", en GARCÍA BERRO, F.: *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Navarra, 2015.

CUBERO TRUYO, A.: "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La desorientación del legislador interno en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en ADAME MARTÍNEZ, F. (Dir.): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*. Aranzadi, Navarra, 2012.

CUBERO TRUYO, A.: "Crisis del régimen opcional de tributación en el IRPF para residentes en otros Estados miembros de la UE. Reparos jurisprudenciales a su capacidad de subsanar las discriminaciones (sentencia Gielen)". *Revista técnica tributaria*, núm. 96 (2012).

CUBERO TRUYO, A.: "La jurisprudencia del TJUE de la UE como factor de transformación del IRNR", en SÁNCHEZ PINO, A. y SANZ CLAVIJO, A.: *Derecho de la UE y reformas del OJ español*. Universidad de Huelva. Huelva, 2011.

MARTÍN ALONSO, N.: "Contradicción entre los ordenamientos jurídicos nacional y comunitario. El papel del juez nacional y la cuestión prejudicial". *Noticias Jurídicas*, 2014. <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4926-contradiccion-entre-los-ordenamientos-juridicos-nacional-y-comunitario-el-papel-del-juez-nacional-y-la-cuestion-prejudicial/>

MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. y GARCÍA HEREDIA A.: “Jurisprudencia del TJUE”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 166 (2015).

PÉREZ ROYO, F.: “El Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, en PÉREZ ROYO, F.: *Curso De Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2016.

